

62020CJ0182

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2021. gada 3. jūnijā (*1)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Pievienotās vērtības nodoklis (PVN) – Direktīva 2006/112/EK – Tiesības uz nodokļa atskaitīšanu – Atskaitījumu koriģēšana – Bankrota procedūra – Valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts automātisks atteikums atskaitīt PVN par darījumiem, kas apliekami ar nodokli un kas veikti pirms šīs procedūras uzsākšanas

Lietā C-182/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Curtea de Apel Suceava (Suceavas apellate tiesa, Rumānija) iesniedza ar 2020. gada 30. marta lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 23. aprīlī, tiesvedībā

BE,

DT

pret

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,

Accer Ipurl Suceava, kas rīkojas kā BE likvidators,

EP,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Vāls [N. Wahl], trešās palātas priekšsēdētāja A. Prehala [A. Prechal] (referente), un tiesnesis F. Biltšens [F. Biltgen],

ģenerālvokāts: J. Tančevs [E. Tanchev],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

—

Rumānijas valdības vārdā – E. Gane, R. I. Haģieganu un A. Wellman, pārstāves,

—

Eiropas Komisijas vārdā – A. Armenia un P. Carlin, pārstāves,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušanas pieģemto lēmumu izskatīt lietu bez

enerģiadvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvu 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”), it īpaši tās 184.–186. pantu.

2

Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp BE, uzņēmumu, attiecībā uz kuru ir uzskata bankrota procedūra, un DT, šā uzņēmuma daļnieku un administratoru, no vienas puses, un Administrācija Judeņā un Finanšu Pabe Suceava (Savas Valsts finanšu pārvalde, Rumānija) un Direkcija Generala Regionala Finanšu Pabe la (Jasi Valsts finanšu reģionālā pārvalde, Rumānija) (turpmāk tekstā kopā – “nodokļu iestādes”), kā arī Accerlpurl Suceava, kas rīkojas kā BE likvidators, un EP, no otras puses, par nodokļu iestāžu likumu, kas ir pieņemts pēc tam, kad ir uzskata bankrota procedūra attiecībā uz BE, koriģēti konkrēti pievienotās vērtības nodokļa (PVN) atskaitījums, ko BE ir veicis pirms bankrota procedūras uzsākšanas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3

PVN direktīvas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā to darījumu skaits, kas tiek aplikti ar PVN, ir norādīta preču piegāde, kuru par atlīdzību kādā daļbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās.

4

Saskaņā ar šīs direktīvas 9. panta 1. punktu:

“Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrpniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla īpašuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo īpaši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5

Minētās direktīvas 167. pants ir noteikts, ka atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kāst iekasājams.

6

Šīs pašas direktīvas 168. pants ir paredzēts:

“Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek

nodokli, nodokļa maksājumi ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitot no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a)

PVN, kas attiecas uz darījumiem maksājums vai samaksas par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

b)

PVN, kas maksājums par darījumiem, kurus pielīdzina preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai saskaņā ar 18. panta a) punktu un 27. pantu;

c)

PVN, kas maksājums par preču iegādi Kopienas iekšienē saskaņā ar 2. panta 1. punkta b) apakšpunkta i) punktu;

d)

PVN, kas maksājums par darījumiem, kurus pielīdzina preču iegādei Kopienas iekšienē saskaņā ar 21. un 22. pantu;

e)

PVN, kas maksājums vai samaksas par preču importu attiecas uz darījumiem.”

7

PVN direktīvas 184. pants ir paredzēts:

“Sākotnējo atskaitēšanu koriģē, ja atskaitēšana ir lielāka vai mazāka par to, uz kuru nodokļa maksājumi bijušas tiesības.”

8

Atbilstoši šīs direktīvas 185. pantam:

“1. Koriģēšanu veic jo īpaši, ja pēc PVN atmaksāšanas mainās sastāvdaļas, kas izmantotas, lai noteiktu atskaitēamo summu, piemēram, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, nekoriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai pienācīgi pierādītos vai apstiprinātos pašuma iznīcināšanas, zuduma vai zādzības gadījumos, kā arī darījumus, kas attiecas uz preču izmantošanu, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā minēts 16. pantā.

Tomēr dalībvalstis var prasīt, lai koriģē darījumus, kas paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, vai zādzības gadījumos.”

9

Minētās direktīvas 186. pants ir noteikts:

“Dalībvalstis paredz sāki izstrādātus noteikumus 184. un 185. panta piemērošanai.”

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 par Nodok?u kodeksu) (turpm?k tekst? – “Nodok?u kodekss”) 11. pant? ir noteikts:

“1. Lai noteiktu nodok?a summu š? kodeksa izpratn?, nodok?u iest?des var ne?emt v?r? dar?jumu, kam nav saimnieciska rakstura, vai p?rkvalific?t dar?jumu t?, lai atspogu?otu t? ekonomisko saturu.

[..]”

Nodok?u kodeksa 148. pant? “Nodok?a, kurš atskait?ms par t?du pakalpojumu vai pre?u ieg?di, kas nav ražošanas l?dzek?i, kori??šana” ir noteikts:

“1. Ja nav piem?rojami noteikumi par pašu pieg?di vai sniegšanu, s?kotn?jo atskait?jumu kori?? š?dos gad?jumos:

a)

ja šis atskait?jums ir bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam bijušas ties?bas;

b)

p?c PVN deklar?cijas iesniegšanas ir main?jušies elementi, kas izmantoti, lai noteiktu atskait?mo summu, [..]

c)

nodok?a maks?t?js zaud? ties?bas atskait?t nodokli par nepieg?d?t?m kustam?m liet?m un neizmantotiem pakalpojumiem t?du notikumu gad?jum? k? groz?jumi ties?bu aktos vai komercdarb?bas m?r?a, pre?u vai pakalpojumu izmantojuma groz?jumi dar?jumiem, kas dod ties?bas uz nodok?a atskait?šanu, bet v?l?k, veicot dar?jumus, nodoklis nav atskait?ms vai preces tiek deklar?tas k? iztr?kstošas.

[..]”

Saska?? ar Nodok?u kodeksa 149. pantu “Nodok?a, kas atskait?ms par ražošanas l?dzek?iem, kori??šana”:

“[..]

2. Ja noteikumi par pašu pieg?di nav piem?rojami, atskait?mais nodoklis, kas attiecas uz ražošanas l?dzek?iem, tiek kori??ts 4. punkta a) l?dz d) apakšpunkt? min?tajos gad?jumos [..]

[..]

4. Š? panta 1. punkta d) apakšpunkt? min?to atskait?m? nodok?a korekciju veic:

a)

ja nodokļu maksātājs izmanto ražošanas līdzekli:

1)

pilnībā vai daļēji mērķiem, kas nav saimnieciskā darbība, izņemot preces, kuru iegāde ir pakāauta atskaitēšanas tiesību ierobežojumam līdz 50 % [..];

2)

darījumiem, kas nedod tiesības atskaitēt nodokli;

3)

darījumiem, kas dod tiesības atskaitēt nodokli citā apmērā nekā saskaņotajais atskaitējums;

b)

ja ir veiktas izmaiņas atskaitēmā nodokļa aprēķinā izmantotajā informācijā;

c)

ja uz ražošanas līdzekli, attiecībā uz kuru tiesības uz nodokļa atskaitēšanu ir pilnībā vai daļēji ierobežotas, attiecas jebkurš darījums, attiecībā uz kuru nodoklis ir atskaitēms. Preču piegādes gadījumā atskaitēmā nodokļa papildu summa ir ierobežota ar to nodokļa summu, kas iekasēta par attiecīgās preces piegādi;

d)

ja ražošanas līdzeklis vairs nepastāv [..]

[..].”

13

Leģa nr. 85/2006 privind procedura insolvenī (Likums Nr. 85/2006 par maksātnespējas procedūru) (turpmāk tekstā – “Likums par maksātnespēju”) 3. pants ir noteikts:

“[..]

23. “bankrota procedūra” ir kolektīva un līdztiesīga maksātnespējas procedūra, ko piemēro parādniekam, lai realizētu tā mantu prasījumu segšanai, un tai seko parādnieka svētrošana no reģistra, kurā tas ir reģistrēts.

[..]”

14

Atbilstoši Maksātnespējas likuma 47. pantam:

“[..]

7. No bankrota procedēras sākšanas brīža parādniēks var veikt tikai likvidācijas darbību veikšanai nepieciešamus darījumus. [..]"

15

Atbilstoši Maksimāspējas likuma 116. pantam:

"1. Pašumu, kas ietilpst parādnieka mantā, realizāciju veic likvidators, un to kontrolē maksimāspējas tiesnesis. Lai palielinātu parādnieka mantas vērtību, likvidators pienācīgā veidā veic visas darbības tās laišanai tirgū, un izsludināšanas izmaksas tiek segtas no parādnieka mantas.

2. Likvidācija sākas nekavējoties pēc inventarizācijas beigām, ko veic maksimāspējas administrators, un pēc novērtējuma ziņojuma iesniegšanas. Pašums var tikt pārdots viss kopā kā funkcionējošs kopums vai atsevišķi. Pēc maksimāspējas administratora priekšlikuma kreditoru sapulce apstiprina pašuma pārdošanas metodi, proti, pārdošanu atklātā izsolā, tiešu sarunu vešanu vai abu apvienojumu. Maksimāspējas administrators kreditoru kopsapulcē iesniedz arī pārdošanas nolikumus, kas atbilst pārdošanas noteikumiem, kurus tas ir izvēlējies.

[..]"

16

Maksimāspējas likuma 123. pants ir noteikts:

"Bankrota gadījumā prasījumus apmierina šādā secībā:

1)

nodokļus, nodevas un citus izdevumus, kas saistīti ar šajā likumā paredzēto procedūru [..]

[..]."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

17

BE, kuras dalībnieks un administrators ir DT, ir sabiedrība, kas veica saimniecisko darbību PVN direktīvas izpratnē. Ar 2015. gada 10. februāra spriedumu Tribunalul Suceava (Sūavas apgabaltiesa, Rumānija) pasludināja bankrota procedēras uzsākšanu pret BE.

18

Pēc tam, kad tika uzsākta bankrota procedūra attiecībā uz BE, notika nodokļu revīzija, kas tika noslēgta ar 2015. gada 26. novembra paziņojumu par nodokli. Šajā paziņojumā BE tostarp ir noteikts pienākums samaksāt summu 646259 Rumānijas leju (RON) (aptuveni 132000 EUR) sakarā ar PVN atskaitījumu korekciju, kurus tā bija veikusi par laikposmu no 2013. gada 20. maija līdz 2014. gada 13. februārim, kad tā veica saimniecisko darbību un bija reģistrēta kā PVN maksātāja. Šo summu veido 535409 RON (aptuveni 109000 EUR) par atskaitījumiem saistībā ar precēm un patēriņu, 55134 RON (aptuveni 11400 EUR) par atskaitījumiem saistībā ar ražošanas līdzekļiem un 55716 RON (aptuveni 11600 EUR) par atskaitījumiem saistībā ar nekustamo pašuma nomas līgumu.

Ar 2018. gada 22. janvāra lēmumu BE un DT iesniegtā sūdzība par minēto paziņojumu par nodokli tika noraidīta, jo nodokļu iestādes uzskatīja, ka BE bankrota procedūras uzsākšanas brīdī esot izbeigusi saimniecisko darbību. Šīs iestādes šajā ziņā norādīja, ka šāda bankrota procedūra paredzot pašuma realizācijas un pārdošanas procedūru, lai samaksātu parādus, tādējādi šīs procedūras ietvaros veiktajiem darījumiem pašiem par sevi neesot komerciāla mērķa. Minētās iestādes arī uzskata, ka nav nozīmes tam, ka pirms pārdošana bankrota procedūras ietvaros ir aplikta ar PVN.

Tribunalul Suceava (Sūavas apgabaltiesa) apmierināja prasību, ko prasītji pamatlietā bija cēlušī par 2015. gada 26. novembra paziņojumu par nodokli un 2018. gada 22. janvāra lēmumu par sūdzību. Iesniedzētāja ar 2019. gada 18. jūnija spriedumu apmierināja nodokļu iestāžu iesniegto apelācijas sūdzību par šīs tiesas spriedumu, tādējādi BE joprojām ir jāsamaksā šajā paziņojumā par nodokli noteiktā summa 646259 RON (aptuveni 132000 EUR). Šajā saistībā iesniedzētāja apstiprināja nodokļu iestāžu veikto valsts tiesību interpretāciju, saskaņā ar kuru bankrota procedūras uzsākšana pati par sevi ir jāuzskata par pamatu tiesību uz nodokļa atskaitēšanu izbeigšanai, jo šīs procedūras laikā veiktajiem darījumiem nav komerciāla mērķa.

Prasītji pamatlietā minētajā tiesā iesniedza kasācijas sūdzību, atsaucoties uz PVN direktīvas pārkāpumu.

Šajā ziņā prasītji pamatlietā it īpaši apgalvo, ka gan pirms bankrota procedūras sākšanas attiecībā uz BE, gan bankrota procedūras laikā šis uzņēmums likumīgi esot bijis reģistrēts kā PVN maksātājs, līdz ar to ar bankrota procedūru saistītās darbības, proti, pirms un nekustamā pašuma pārdošana, kā arī nekustamā pašuma noma, esot joprojām bijušas PVN piemērošanas jomā, un tas aizvien tika iekasēts.

Tādējādi iesniedzētāja uzskata, ka rodas jautājums, vai Savienības tiesības pieļauj, ka darījumi, kas veikti bankrota procedūras laikā, automātiski tiek uzskatīti par tiem, kuriem nav komerciāla mērķa, kas nozīmētu, ka šīs procedūras uzsākšana komersantam automātiski liek koriģēt par labu valstij PVN, kas ir iekasēts par saimnieciskajiem darījumiem pirms šīs procedūras uzsākšanas, lai gan šis komersants ir saglabājis PVN maksātāja statusu pret to uzsāktās bankrota procedūras laikā, izņemot šo trīs nedēļu laikposmu, un pašuma pārdošanai bankrota ietvaros tiek uzlikts PVN.

Turklāt, ja Tiesa uzskatītu, ka šāda automātiska koriģēšana ir likumīga un saderīga ar Savienības tiesībām, iesniedzētāja arī uzskata, ka ir jānoskaidro, vai šāda rīcība ir samērīga ar izvirzīto mērķi.

Šī tiesa arī precizē, ka konkrētajā gadījumā pašuma realizācija ir pabeigta un ka attiecībā uz

t?s laik? veiktajiem dar?jumiem galu gal? netika veikti nek?di atskait?jumi.

26

Š?dos apst?k?os Curtea de Apel Suceava (Su?avas apel?cijas tiesa, Rum?nija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [PVN direkt?va], k? ar? nodok?u neitralit?tes, ties?bu uz PVN atskait?šanu un nodok?u uzlikšanas noteikt?bas principi liedz, t?dos apst?k?os k? pamatliet?, t?du valsts tiesisku regul?jumu, kas, uzs?kot komersanta bankrota procesu, autom?tiski un bez papildu p?rbaud?m paredz PVN korekciju, izmantojot aizliegumu atskait?t PVN par ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, kuri veikti pirms min?t?s proced?ras uzs?kšanas, k? ar? liek komersantam samaks?t atskait?mo PVN? Vai t?dos apst?k?os k? pamatliet?, ?emot v?r? ekonomisk?s sekas komersantam un š?das korekcijas gal?gu raksturu, sam?r?guma princips nepie?auj iepriekš min?t?s valsts ties?bu normas?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

27

Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 184.–186. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums vai prakse, saska?? ar ko bankrota proced?ras uzs?kšana attiec?b? uz komersantu, kura ietver t? mantas realiz?ciju par labu t? kreditoriem, autom?tiski izraisa š? komersanta pien?kumu kori??t PVN atskait?jumus, ko tas ir veicis par prec?m un pakalpojumiem, kuri ieg?d?ti pirms t? bankrota proced?ras uzs?kšanas.

28

J?atg?dina, ka PVN direkt?vas 168. pant? paredz?t?s atskait?šanas ties?bas ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 18. marts, A. (Atskait?šanas ties?bu ?stenošana), C?895/19, EU:C:2021:216, 32. punkts).

29

PVN direkt?vas 184.–186. pant? paredz?tais kori??šanas meh?nisms ir ar šo direkt?vu noteikt?s PVN atskait?šanas sist?mas neat?emama sast?vda?a. T? m?r?is ir palielin?t atskait?jumu precizit?ti, t?d?j?di nodrošinot PVN neitralit?ti, lai ties?bas uz atskait?jumu par agr?k? stadij? veikt?m darb?b?m saglab?tos tikai tad, ja t?s tiek veiktas, lai sniegtu pakalpojumus, par kuriem ir maks?jams šis nodoklis. T?d?j?di š? meh?nisma m?r?is ir rad?t ciešu un tiešu saikni starp ties?b?m uz priekšnodokl? samaks?t PVN atskait?šanu un attiec?go pre?u vai pakalpojumu v?l?ku izmantošanu ar nodokli apliekam?m darb?b?m (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 27. marts, Mydibel, C?201/18, EU:C:2019:254, 27. punkts).

30

B?t?b? kop?j? PVN sist?m? var tikt atskait?ti vien?gi nodok?i, kuri k? priekšnodoklis piem?roti prec?m vai pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?ji izmantojuši saviem ar nodokli apliktajiem dar?jumiem. Priekšnodok?u atskait?šana ir saist?ta ar nodok?u v?l?ku iekas?šanu. Ja nodok?a maks?t?ja ieg?d?t?s preces vai sa?emtie pakalpojumi tiek izmantoti dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?a vai neietilpst PVN piem?rošanas jom?, nevar tikt veikta ne nodok?a v?l?ka iekas?šana, ne š? priekšnodok?a atskait?šana (spriedums, 2020. gada 9. j?lijs, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, 21. punkts).

31

Šaj? gad?jum? no iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka nodok?u iest?des ir kori??jušas BE veikto PVN atskait?jumus par prec?m un pakalpojumiem, kas ieg?ti laikposm? no 2013. gada 20. maija l?dz 2014. gada 13. febru?rim, pamatojoties uz pie??mumu, ka bankrota proced?ras uzs?kšana attiec?b? uz t?du uz??mumu k? BE oblig?ti noz?m? t? saimniecisk?s darb?bas izbeigšanu. Šaj? zi?? t?s apgalvo, ka dar?jumi, kas veikti p?c š?das bankrota proced?ras uzs?kšanas, kalpojot vien?gi uz??muma mantas realiz?cijai par labu t? kreditoriem, l?dz ar to tiem nav komerci?la m?r?a.

32

Šaj? zi?? Tiesa ir nospriedusi, ka, lai gan PVN direkt?v? ir noteikta ?oti plaša PVN piem?rošanas joma, šis nodoklis attiecas tikai uz to darb?bu, kas ir saimnieciska rakstura. Saska?? ar š?s direkt?vas 2. panta 1. punkta a) apakšpunktu, kas attiecas uz dar?jumiem, kuri apliekami ar nodokli, PVN uzliek it ?paši pre?u pieg?dei, kuru par atl?dz?bu k?d? dal?bvalsts teritorij? veic nodok?a maks?t?js, kas r?kojas k? t?ds (spriedums, 2020. gada 17. decembris, WEG Tevesstraße, C?449/19, EU:C:2020:1038, 24. un 25. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

33

No min?t? izriet, ka gad?jum?, ja izr?d?tos, ka p?c bankrota proced?ras uzs?kšanas, nevar tikt veikta nek?da saimniecisk? darb?ba, p?c š?s uzs?kšanas nevar b?t bijuši ar? ar nodokli apliekami dar?jumi, kas var?tu at?aut ?stenot atskait?šanas ties?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Wind Innovation 1, C?552/16, EU:C:2017:849, 35. punkts), un tas padara nepieciešamu atskait?jumu kori??šanu saska?? ar valsts ties?b?m, ar kur?m ir transpon?ts PVN direkt?vas 184.–186. pants.

34

Tom?r iesniedz?jtiesa nor?da, ka tai ir šaubas par š? sprieduma 31. punkt? min?to pie??mumu, saska?? ar kuru bankrota proced?ras uzs?kšana attiec?b? uz komersantu noteikti izbeidz t? saimniecisko darb?bu.

35

L?dz ar to ir j?izv?rt? jaut?jums par to, vai var uzskat?t, ka saimniecisk? darb?ba ir izbeigta bankrota proced?ras attiec?b? uz attiec?go komersantu uzs?kšanas d??, jo š?s bankrota proced?ras rezult?t? saska?? ar valsts ties?b?s paredz?tajiem noteikumiem dar?jumi, kas veikti p?c t?s s?kšanas, var notikt tikai š? komersanta mantas realiz?cijai par labu t? kreditoriem.

36

PVN direkt?vas 9. panta 1. punkta pirmaj? da?? ir noteikts, ka nodok?a maks?t?js ir jebkura persona, kas patst?v?gi veic jebkuru saimniecisku darb?bu neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?a vai rezult?ta. Turkl?t “saimniecisk?s darb?bas” j?dziens š?s direkt?vas 9. panta 1. punkta otraj? da?? ir defin?ts k? t?ds, kas aptver visas ražot?ju, tirgot?ju un pakalpojumu sniedz?ju darb?bas, tostarp materi?la vai nemateri?la ?pašuma izmantošanu nol?k? g?t no t? ilglaic?gus ien?kumus.

37

Saska?? ar past?v?go judikat?ru šo defin?ciju anal?z? atkl?jas “saimniecisk?s darb?bas” piem?rošanas jomas tv?rums, k? ar? š? j?dziena objekt?vais raksturs t?d?j?di, ka š? darb?ba par

t?du ir uzskat?ma pati par sevi, neatkar?gi no t?s m?r?iem vai rezult?tiem. T?gad darb?bu parasti atz?st par “saimniecisku”, ja t? ir past?v?ga un tiek veikta par atl?dz?bu, ko sa?em darb?bas veic?js (spriedums, 2018. gada 5. j?lijs, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

38

L?dz ar to, t? k? darb?ba ir j?apl?ko pati par sevi, neatkar?gi no t?s m?r?iem vai rezult?tiem, š? uz??muma veikto dar?jumu saimniecisko raksturu pats par sevi nevar ietekm?t tas vien, ka bankrota proced?ras uzs?kšana attiec?b? uz nodok?a maks?t?ju saska?? ar šaj? zi?? valsts ties?b?s paredz?tajiem noteikumiem maina š? nodok?a maks?t?ja dar?jumu m?r?us t?d?j?di, ka šie m?r?i vairs neietver t? uz??muma ilgstošu izmantošanu, bet attiecas tikai uz t? likvid?ciju, lai dz?stu par?dus, kas seko t? darb?bas izbeigšanai.

39

Turkl?t, k? ir uzsv?rusi Eiropas Komisija, š? interpret?cija ir piem?rojama, ?emot v?r? ar? nodok?u neitralit?tes principu, kas it ?paši liedz no pat?r?tja viedok?a identiskus vai l?dz?gus dar?jumus, starp kuriem t?gad past?v konkurence, no PVN viedok?a apl?kot atš?ir?gi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2021. gada 4. marts, Frenetikexito, C?581/19, EU:C:2021:167, 32. punkts).

40

Proti, pat ja t?das bankrota proced?ras s?kšana k? pamatliet? parasti noz?m? attiec?g? uz??muma izzušanu, tom?r tik ilgi, kam?r šis uz??mums turpina savu darb?bu bankrota proced?ras laik?, tas konkur? ar citiem nodok?a maks?t?jiem, kas sniedz pakalpojumus, kuri ir l?dz?gi tiem, ko tas sniedz, l?dz ar to pret attiec?gajiem pakalpojumiem PVN zi?? princip? ir j?b?t vien?dai attieksmei.

41

Turkl?t – ar nosac?jumu, ka iesniedz?jtiesa to p?rbauda, – š?iet, ka šaj? gad?jum? BE bankrota proced?ras laik? turpin?ja b?t re?istr?ta k? nodok?a maks?t?ja un ka nodok?u iest?des piem?roja PVN dar?jumiem, kas tika veikti š?s proced?ras ietvaros, kas apstiprina, ka BE faktiski turpin?ja savu saimniecisko darb?bu un veica ar nodokli apliekamus dar?jumus, neraugoties uz bankrota proced?ras uzs?kšanu.

42

Š?dos apst?k?os nevar pie?emt, ka bankrota proced?ras uzs?kšana b?tu p?rr?vusi ciešo un tiešo saikni starp ties?b?m uz priekšnodokl? samaks?t? PVN atskait?šanu un attiec?go pre?u vai pakalpojumu izmantošanu v?l?k ar nodokli apliekamiem dar?jumiem un ka attiec?gajam nodok?a maks?t?jam ir j?samaks? atskait?t? PVN summa (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Wind Inovation 1, C?552/16, EU:C:2017:849, 46. punkts).

43

Visbeidzot – pretī tam, ko būtībā ir norādījis Rumānijas valdība, – iespēja attiecīgajam nodokļu maksātājam situācijā, kurā tam, pirmkārt, bija pienākums koriģēt PVN priekšnodokļa atskaitījumu sakarā ar bankrota procedūras sākšanu, neraugoties uz to saimnieciskās darbības turpināšanu, un, otrkārt, lūgt, lai attiecīgās summas viņam tiktu atmaksātas tieši tādā, ka viņš bankrota procedūras laikā patiešām ir turpinājis savu saimniecisko darbību, nekompensēt to atskaitīšanas tiesību ierobežojumu, kas izriet no šīs valsts tiesību noteiktā koriģēšanas pienākuma.

44

Kā ir norādījis arī Komisija, tas, ka attiecīgajam uzņēmumam pēc lūguma par korekciju pieņemšanas tiek prasīts faktiski samaksāt vajadzīgo PVN, šim uzņēmumam rada šķērslī priekšnodokļa samaksātā PVN atskaitīšanai, jo tas liek minētajam uzņēmumam piesaistīt lūdzējus līdz brīdim, kad nodokļu iestādes tam atmaksā nepamatoti samaksāto PVN, bet citi komersanti, attiecībā uz kuriem nav sākta bankrota procedūra, var izmantot šos lūdzējus savai saimnieciskajai darbībai bez pienākuma veikt šādu maksājumu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2017. gada 9. novembris, Wind Innovation 1, C-552/16, EU:C:2017:849, 44. punkts).

45

Ēmot vērā iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 184.–186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu vai praksi, saskaņā ar ko bankrota procedūras uzsākšana attiecībā uz komersantu, kura ietver to mantas realizāciju par labu to kreditoriem, šim komersantam automātiski rada pienākumu koriģēt PVN atskaitījumu, ko tas ir veicis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir iegādāti pirms bankrota procedūras sākšanas, ja šīs procedūras uzsākšana nav šķērslis tam, ka minētā komersanta saimnieciskā darbība šīs direktīvas 9. panta izpratnē tiek turpināta, it īpaši attiecīgā uzņēmuma likvidācijas nolūkā.

Par tiesīganās izdevumiem

46

Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīganās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 184.–186. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādā valsts tiesisko regulējumu vai praksi, saskaņā ar ko bankrota procedūras uzsākšana attiecībā uz komersantu, kura ietver to mantas realizāciju par labu to kreditoriem, šim komersantam automātiski rada pienākumu koriģēt pievienotās vērtības nodokļa atskaitījumu, ko tas ir veicis par precēm un pakalpojumiem, kuri ir iegādāti pirms bankrota procedūras sākšanas, ja šīs procedūras uzsākšana nav šķērslis tam, ka minētā komersanta saimnieciskā darbība šīs direktīvas 9. panta izpratnē tiek turpināta, it īpaši attiecīgā uzņēmuma likvidācijas nolūkā.

[Paraksti]

(*1) Tiesved?bas valoda – rum??u.